

*Roma, 12 giugno 2017*

***OGGETTO: Articolo 7 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016 n. 225 recante “Riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria e norme collegate”. Indicazioni operative.***

Premessa	.....	3
1.	La riapertura dei termini della collaborazione volontaria.....	5
1.1.	Ambito soggettivo.....	7
1.2.	Ambito oggettivo e ambito temporale .....	11
2.	Il nuovo procedimento di collaborazione volontaria .....	16
2.1.	Autoliquidazione delle somme dovute .....	16
2.1.1.	Aspetti sanzionatori .....	19
2.1.1.1.	Determinazione delle sanzioni per violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale .....	22
2.1.1.2.	Determinazione delle sanzioni per violazioni in materia di imposte.....	28
2.2.	Attività degli uffici.....	31
2.2.1.	Controlli sul pagamento spontaneo.....	33
2.2.2.	Mancato pagamento spontaneo.....	36
2.3.	Presunzioni legate al possesso di contanti o valori al portatore .....	36
3.	Perfezionamento della procedura.....	43
4.	Esonero dagli obblighi dichiarativi.....	44
5.	Effetti ai fini penali .....	46

### ***Premessa***

Il decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016 n. 225, recante “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili*”, all’articolo 7 ha previsto la riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria disciplinata dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186, in un intervallo temporale che va dal 24 ottobre 2016 (data di entrata in vigore) al 31 luglio 2017.

A tal fine, è stato introdotto l’articolo 5-*octies* nel decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 (di seguito *decreto legge*), recante la disciplina del cosiddetto “*monitoraggio fiscale*”.

Ai sensi del comma 1 di tale nuovo articolo, alle istanze di collaborazione volontaria presentate a seguito della riapertura dei termini si applicano gli articoli da 5-*quater* a 5-*septies* del *decreto legge*, l’articolo 1, commi da 2 a 5 della legge 15 dicembre 2014, n. 186, e successive modificazioni, e l’articolo 2, comma 2, lettere b) e b-*bis*) del decreto-legge 30 settembre 2015, n. 153, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 novembre 2015, n. 187, in quanto compatibili e con talune modificazioni che saranno illustrate con la presente circolare.

Al riguardo giova ricordare che la citata legge n. 186 del 2014, nell’apportare modifiche al *decreto legge*, ha introdotto una procedura straordinaria di collaborazione volontaria tesa a consentire ai contribuenti di riparare alle infedeltà dichiarative passate e porre le basi per l’avvio di un rapporto col Fisco improntato alla reciproca fiducia, secondo le linee guida tracciate dall’Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE).

Tale procedura ha consentito ad una vasta platea di contribuenti di definire la propria posizione fiscale pregressa secondo principi di spontaneità, completezza e veridicità, nonché di attivare misure effettivamente strumentali alla futura *compliance* da parte di coloro ai quali è destinata.

L’opportunità di una riapertura dei termini per la regolarizzazione è stata indotta dalla scelta di offrire un’ulteriore opportunità derivante dall’evidenza che

la lotta all'evasione ed elusione fiscale internazionale è stata particolarmente intensificata in uno scenario caratterizzato dall'elaborazione, da parte delle Autorità fiscali dei Paesi più avanzati, di strategie sempre più efficaci e condivise per contrastare gli illeciti tributari internazionali.

A ciò si aggiunge il lavoro svolto da Governo e Parlamento nel corso degli ultimi anni per rafforzare ed estendere la rete di accordi sullo scambio di informazioni in materia fiscale e l'entrata in vigore nell'autunno 2017 dell'accordo sul Common Reporting Standard (CRS), con la conseguente mappatura e scambio automatico di informazioni relative ai titolari effettivi di conti tra oltre 100 Paesi (tra il 2017 ed il 2018).

Ciò detto, si ripercorrono qui brevemente i tratti caratteristici della collaborazione volontaria regolata dalla citata legge n. 186 del 2014.

In particolare, tale disciplina, articolata in una procedura di collaborazione volontaria internazionale ed una nazionale, ha consentito di sanare le violazioni dichiarative compiute sino al 30 settembre 2014 ai fini reddituali, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dell'imposta sul valore aggiunto, dei contributi, delle ritenute e del monitoraggio fiscale.

La cosiddetta *voluntary internazionale*, disciplinata dagli articoli da 5-*quater* a 5-*septies*, inseriti nel testo del *decreto legge*, ha consentito ai contribuenti che avevano violato gli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, ovvero che non avevano indicato nella propria dichiarazione annuale dei redditi il valore degli investimenti e/o delle attività di natura finanziaria detenute all'estero, di regolarizzare la propria posizione fiscale.

La cosiddetta *voluntary nazionale*, prevista dall'articolo 1, comma 2, della medesima legge n. 186 del 2014, ha consentito invece ai contribuenti non destinatari degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale o che, essendone obbligati, vi abbiano adempiuto correttamente, di definire le eventuali violazioni connesse agli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta

regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché le violazioni relative alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

Il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria dà diritto a significative attenuazioni delle sanzioni di natura amministrativa e, in presenza delle condizioni normativamente previste, ad esimenti penali per alcuni reati tributari (articoli 2, 3, 4, 5, 10-*bis* e 10-*ter* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74), nonché per i reati di *riciclaggio* (articolo 648-*bis* codice penale), di *impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita* (articolo 648-*ter* c.p.), e di *autoriciclaggio* (articolo 648-*ter*.1 c.p.).

La disciplina inizialmente prevista dal legislatore per la collaborazione volontaria è stata oggetto di varie modifiche normative succedutesi nel corso del 2015 e del 2016.

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti interpretativi riguardo a tale procedura con la circolare n. 10 del 13 marzo 2015 e, successivamente, ha dato risposte ai quesiti pervenuti dai contribuenti, dagli Uffici, dagli operatori e dalla stampa specializzata con le circolari n. 27 del 16 luglio 2015, n. 30 dell'11 agosto 2015 e n. 31 del 28 agosto 2015; i contenuti di tali documenti di prassi si intendono confermati e, pertanto, ad essi si fa rinvio per quanto non diversamente chiarito con la presente circolare.

Dopo questo *excursus* sulla disciplina applicabile alla prima edizione della procedura di collaborazione volontaria, nel seguito della presente circolare sono illustrate e chiarite le principali novità recate dalla norma che ha riaperto i termini della procedura.

### ***1. La riapertura dei termini della collaborazione volontaria***

Ai sensi dell'articolo 5-*octies* del *decreto legge*, introdotto dall'articolo 7 del decreto legge 193 del 2016, sono riaperti i termini per accedere alla procedura di collaborazione volontaria, in un arco temporale che va dal 24 ottobre 2016 al 31 luglio 2017.

L'istanza può essere integrata fino al 30 settembre 2017 ed entro il medesimo termine possono essere altresì trasmesse la documentazione e le informazioni di cui all'articolo 5-*quater*, comma 1, lettera a), del *decreto legge*.

In attuazione di tali disposizioni è stato emanato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, Prot. n. 233984, del 30 dicembre 2016, che ha approvato il modello per la richiesta di accesso alla nuova edizione della procedura di collaborazione volontaria e definito le relative modalità attuative.

Tuttavia, come reso noto dall'Agenzia delle entrate con il Comunicato stampa del 25 ottobre 2016, già con l'entrata in vigore del decreto legge n. 193 del 2016 (24 ottobre 2016) e prima dell'approvazione del nuovo modello, i contribuenti potevano inviare l'istanza di accesso alla nuova procedura di collaborazione volontaria, utilizzando il "vecchio" modello di istanza approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 13193 del 30 gennaio 2015 e trasmettendolo esclusivamente per via telematica con le modalità previste al punto 4 del provvedimento.

I contribuenti che si sono avvalsi di tale possibilità sono comunque tenuti a confermare l'accesso alla procedura inviando il modello approvato con il citato Provvedimento del 30 dicembre 2016 e compilando la casella denominata "Istanza trasmessa in precedenza".

L'istanza di conferma potrà essere trasmessa entro il 30 settembre 2017, in quanto si tratta di richiesta successiva alla prima inviata con il "vecchio modello", mediante la quale è stata manifestata la volontà del contribuente di accedere alla collaborazione volontaria.

Anche per l'accesso alla nuova edizione della procedura di collaborazione volontaria, così come previsto per quella precedente, ai sensi dell'articolo 5-*quater*, comma 2, del *decreto legge*, la richiesta resta irrevocabile e non può essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona.

E' però in facoltà dell'istante, come disposto dal citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 dicembre 2016, di rettificare o

integrare entro il 30 settembre 2017 una richiesta validamente presentata entro il 31 luglio 2017.

Allo scopo di consentire una corretta gestione dei dati presenti in Anagrafe tributaria, nel caso in cui sia stato utilizzato per la prima istanza il cd. “vecchio modello”, è necessario che il contribuente, prima di presentare un’istanza integrativa entro il 30 settembre 2017, invii il modello approvato con Provvedimento del 30 dicembre 2016 compilando la casella denominata “Istanza trasmessa in precedenza”.

Ciò detto, si evidenzia che la riapertura dei termini in argomento si applica sia per l’emersione di attività estere (c.d. *collaborazione volontaria internazionale*), sia per le violazioni dichiarative relative a imposte erariali (imposte sui redditi e addizionali, imposte sostitutive, IRAP, IVA) e dei sostituti d’imposta, nonché dei contributi, previdenziali (c.d. *collaborazione volontaria nazionale*) regolate rispettivamente dagli articoli da 5-*quater* a 5-*sexies* del *decreto legge*, introdotti dall’articolo 1, comma 1, della legge n. 186 del 2014, e dall’articolo 1, commi da 2 a 5, della medesima legge.

### ***1.1. Ambito soggettivo***

Possono accedere, in base all’articolo 5-*quater*, comma 1, del *decreto legge*, alla riapertura dei termini per l’accesso alla procedura di collaborazione volontaria nella sua declinazione internazionale, così come per la precedente edizione della stessa, coloro che hanno violato gli obblighi dichiarativi previsti dal comma 1 dell’articolo 4 dello stesso decreto.

Tali soggetti sono sostanzialmente le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni equiparate, fiscalmente residenti nel territorio dello Stato che hanno violato, direttamente o anche per interposta persona, gli obblighi in materia di monitoraggio fiscale.

Alla riapertura dei termini per l’accesso alla procedura di collaborazione volontaria nella sua versione nazionale, analogamente a quanto previsto per la precedente edizione, possono accedere, ai sensi dell’articolo 5-*octies*, comma 3,

del *decreto legge*, oltre ai contribuenti che si avvalgono della procedura di collaborazione volontaria internazionale, anche contribuenti diversi da quelli tenuti agli obblighi dichiarativi previsti in materia di monitoraggio fiscale, nonché i contribuenti destinatari degli obblighi dichiarativi ivi previsti che vi abbiano adempiuto correttamente.

Il legislatore, però, nel disciplinare la riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria, ha posto dei limiti per i contribuenti che hanno già presentato istanza ai fini della precedente edizione, onde evitare che la riedizione della procedura possa essere utilizzata per sanare l'incompletezza del quadro delle violazioni che il contribuente era chiamato a far emergere con spontaneità, completezza e veridicità per il perfezionamento della procedura attivata con istanza presentata entro il 30 novembre 2015.

Tali limiti consistono nel divieto di attivare la procedura di collaborazione volontaria in relazione al medesimo segmento (internazionale o nazionale) di quello già oggetto dell'istanza presentata in occasione della precedente edizione della stessa e sono di seguito illustrati.

Per quanto attiene alla procedura internazionale, l'articolo 5-*octies* del *decreto legge* prevede al comma 1 che essa può essere attivata solo dai soggetti che non l'abbiano già esperita in precedenza (anche per interposta persona) o da coloro che avevano presentato domanda entro il 30 novembre 2015 per l'accesso alla *collaborazione volontaria nazionale*.

Analogamente, l'articolo 5-*octies*, al comma 3, consente anche ai contribuenti diversi da quelli tenuti agli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale o che, essendo destinatari di tali obblighi dichiarativi, vi abbiano adempiuto correttamente, l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria nazionale, anche se in precedenza i medesimi soggetti si sono avvalsi della cosiddetta *collaborazione volontaria internazionale*.

Inoltre, per effetto di quanto previsto dall'articolo 5-*octies* del *decreto legge*, comma 1, lettera a), è possibile accedere alla nuova edizione della procedura di collaborazione volontaria, oltre che per regolarizzare le violazioni commesse per



le annualità che potevano essere oggetto della precedente edizione della stessa, anche per regolarizzare le violazioni commesse in relazione alle annualità 2014 e 2015.

Il citato comma 1 dell'articolo 5-*octies* puntualizza poi che restano ferme le cause ostative previste dall'articolo 5-*quater*, comma 2, del *decreto legge*.

Si ricorda che, ai sensi di tale ultima disposizione, sono considerate cause di inammissibilità che precludono l'accesso alla procedura, purché siano relative all'ambito oggettivo della procedura, la formale conoscenza da parte dell'autore della violazione dell'inizio di accessi, ispezioni o verifiche, dell'inizio di altre attività amministrative di accertamento, della propria condizione di indagato o di imputato in procedimenti penali per violazione di norme tributarie.

Appare qui opportuno precisare che, nell'ipotesi che la prima istanza di accesso alla procedura sia avvenuta utilizzando il cd. "vecchio modello" ( cfr. par. 1) la sussistenza di eventuali cause preclusive alla presentazione dell'istanza ai sensi dell'articolo 5-*quater*, comma 2, del *decreto legge* è valutata facendo riferimento alla data di presentazione di quest'ultimo e non dell'istanza di conferma dei dati inviata con il nuovo modello.

Inoltre, si pone il quesito in merito alla possibilità di accedere alla procedura per quei soggetti che avevano già presentato istanza di accesso alla collaborazione volontaria nella precedente edizione, ma che non avevano potuto perfezionarla per la presenza di una causa di inammissibilità di cui all'articolo 5-*quater*, comma 2, del *decreto legge*, rilevata dalla competente struttura dell'Agenzia delle entrate.

Al riguardo, si ritiene che la rilevanza della causa di inammissibilità riscontrata in relazione alla precedente edizione della procedura operi con le medesime modalità, illustrate dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 10/E del 13 marzo 2015 e che in questa sede si intendono richiamate, anche con riguardo alla riapertura dei termini per la collaborazione volontaria.

Pertanto, il contribuente non potrà accedere alla riedizione della procedura di collaborazione volontaria per regolarizzare una violazione oggetto di istanza

nella precedente edizione se era stata già a suo tempo rilevata una causa di inammissibilità.

Ciò vale ovviamente nel caso in cui la causa di inammissibilità non sia stata nel frattempo rimossa mediante definizione dell'atto impositivo emesso a conclusione delle predette attività o con l'archiviazione dell'istruttoria, in data anteriore alla presentazione della nuova richiesta di accesso alla procedura.

Appare inoltre opportuno chiarire se possa accedere alla nuova edizione della procedura di collaborazione volontaria il contribuente che, in relazione alla precedente edizione, non abbia pagato le somme risultanti dall'invito all'adesione nei 15 giorni antecedenti la data fissata per il contraddittorio e/o in caso di mancata adesione, nonché nell'ipotesi in cui non abbia versato le somme dovute in base agli atti di cui era destinatario o che aveva sottoscritto, in tal modo impedendo il perfezionamento della procedura.

Al riguardo si ritiene che non possano essere oggetto della nuova edizione della procedura le medesime violazioni già rientranti nella precedente edizione della stessa che non si era perfezionata per mancato pagamento di quanto dovuto.

Per tale ipotesi, infatti, il legislatore ha previsto una specifica disciplina, contenuta nel comma 10 dell'articolo 5-*quiquies* del *decreto legge*, che non è derogata dalla riapertura dei termini per accedere alla procedura di collaborazione volontaria, in base alla quale l'Agenzia delle entrate notifica, anche in deroga agli ordinari termini per l'accertamento e per la notifica dell'atto di contestazione, un avviso di accertamento e un nuovo atto di contestazione con la rideterminazione della sanzione entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di notificazione dell'invito di cui al predetto articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, e successive modificazioni, o a quello di redazione dell'atto di adesione o di notificazione dell'atto di contestazione.

Altra questione riguarda l'ammissibilità dell'istanza di accesso alla nuova edizione della procedura di collaborazione volontaria per un contribuente che abbia già presentato istanza in relazione alla precedente edizione, risultata poi improcedibile a causa della non piena collaborazione dello stesso e/o della

carenza della documentazione prodotta a corredo dell'istanza.

In tal caso, si ritiene che la presentazione della prima istanza, risultata improcedibile, non possa avere l'effetto di precludere l'accesso alla riapertura dei termini per la collaborazione volontaria, a meno che, prima della presentazione della nuova istanza, il contribuente non abbia avuto la formale conoscenza di attività istruttorie, suscettibili di integrare una causa ostativa di cui al citato comma 2 dell'articolo 5-*quater* del *decreto legge*, anche eventualmente innescate dagli elementi, seppur parziali, forniti con l'istanza presentata per la prima edizione della procedura.

Analoga soluzione interpretativa risulta applicabile in caso di istanza tardiva presentata dal contribuente in relazione alla precedente edizione della procedura di collaborazione volontaria; in tal caso, infatti, dovendosi considerare come inammissibile l'istanza perché tardivamente presentata, l'autore della violazione potrà accedere alla riapertura dei termini della procedura in questione, purché sussistano le condizioni normativamente previste.

### ***1.2. Ambito oggettivo e ambito temporale***

L'ambito oggettivo di applicazione della riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria è il medesimo rispetto a quello previsto dalla precedente edizione e, a tal fine, si rimanda al paragrafo 1.2 della Circolare n. 10/E del 2015, salvo le novità di seguito illustrate che riguardano l'ambito temporale delle violazioni regolarizzabili.

Sul piano temporale, il più volte citato articolo 5-*octies* del *decreto legge*, al comma 1, lettera a), prevede che, con la riapertura dei termini per accedere alla procedura di collaborazione volontaria, possano essere sanate le violazioni commesse fino al 30 settembre 2016.

Sempre con riguardo all'ambito temporale della procedura, il medesimo articolo, al comma 1, lettera b) prevede che, anche in deroga all'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni, secondo cui le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo, i termini per

l'accertamento (articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni) e per la notifica dell'atto di contestazione (articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni) che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2015, sono fissati al 31 dicembre 2018, per le sole attività oggetto della riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria.

Tale disposizione vale limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa.

Pertanto, tenuto conto della suddetta deroga agli ordinari termini di decadenza per l'accertamento e per la notifica dell'atto di contestazione, stabilita dal legislatore che ha disciplinato la riapertura dei termini per accedere alla procedura di collaborazione volontaria, risulta che il contribuente possa esperire la nuova edizione della procedura per regolarizzare le violazioni sopra illustrate, relative ai periodi d'imposta già rientranti nell'ambito di applicazione della precedente edizione della stessa, nonché in relazione alle annualità 2014 e 2015.

Al riguardo si evidenzia che tale ambito temporale di applicazione della procedura di collaborazione volontaria, comprensivo anche di annualità per le quali è scaduto il termine ordinario per l'accertamento e la contestazione delle violazioni, risulta motivata dall'esigenza di evitare un ingiustificato trattamento deteriore a discapito dei contribuenti che hanno aderito alla prima edizione della procedura rispetto a quelli che accedono alla procedura solo a seguito della riapertura dei termini.

Alla luce di ciò, rientrano nella procedura di collaborazione volontaria, le violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale commesse con riguardo al modello UNICO 2010, presentato per gli investimenti e le attività illecitamente detenuti all'estero alla data del 31 dicembre 2009, fino a

quelle contenute nel modello UNICO 2016, con riferimento agli investimenti e alle attività illecitamente detenuti all'estero nel corso del 2015.

Nella presente procedura devono inoltre essere incluse le infedeltà dichiarative commesse per i periodi d'imposta dal 2010 al 2015, mentre in caso di omessa presentazione della dichiarazione devono essere oggetto di emersione anche le violazioni della medesima specie commesse per il periodo d'imposta 2009.

Considerato quanto disposto dall'articolo 12, comma 2-ter, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, in base al quale, con riferimento agli investimenti ed alle attività finanziarie detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (Paesi cosiddetti *black list*), individuati con il decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 e con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, senza tener conto delle limitazioni ivi previste "...i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono raddoppiati", rientrano nella procedura in esame le violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale relative agli investimenti e alle attività detenute illecitamente nei Paesi *black list* dal 31 dicembre 2004 al 31 dicembre 2015.

Nell'ambito della *collaborazione volontaria internazionale* i redditi connessi con gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati *black list*, tenuto conto che l'articolo 12, comma 2-bis, del citato decreto legge n. 78 del 2009 prevede il raddoppio dei termini ordinari per l'accertamento dei maggiori imponibili basato sulla applicazione della presunzione di cui al comma 2 del medesimo articolo, saranno interessati alla procedura, se non dichiarati, nei periodi d'imposta dal 2006 al 2015, nel caso in cui sia stata presentata la dichiarazione; i medesimi redditi saranno oggetto della procedura anche per i periodi d'imposta a decorrere dal 2004, nel caso in cui la dichiarazione sia stata omessa.

Tuttavia, ai sensi del comma 2 dell'articolo 5-octies del *decreto legge*, non opera il raddoppio dei termini per l'accertamento e per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale di cui all'articolo 12, commi 2-bis e

2-ter, del decreto-legge n. 78 del 2009 al ricorrere della condizione di cui al comma 1, lettera h) del medesimo articolo e se ricorrono congiuntamente le condizioni previste dall'articolo 5-quinquies, commi 4 e 5, del *decreto legge*.

Affinché non operi il raddoppio dei termini per l'accertamento e per la contestazione delle violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale occorre pertanto che:

- sia entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 193 del 2016) un accordo che consenta un effettivo scambio di informazioni conforme all'articolo 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'OCSE, ovvero che sia entrato in vigore alla medesima data un accordo conforme al modello di accordo per lo scambio di informazioni elaborato nel 2002 sempre dall'OCSE e denominato Tax Information Exchange Agreement (TIEA);
- ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni previste dall'articolo 5-quinquies, commi 4 e 5, del *decreto legge*:
  - che alternativamente:
    - a) le attività vengono trasferite in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, e successive modificazioni;
    - b) le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;
    - c) l'autore delle violazioni di cui all'articolo 5-quater, comma 1, fermo restando l'obbligo di eseguire gli adempimenti ivi previsti, rilascia all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono detenute, l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria (cosiddetto *waiver*) e allega copia di tale autorizzazione, controfirmata

dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria.

- qualora l'autore della violazione trasferisca, successivamente alla presentazione della richiesta, le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dall'Italia o dagli Stati membri dell'Unione europea o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo deve rilasciare all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono trasferite, entro trenta giorni dalla data del trasferimento delle attività, il c.d. *waiver* e trasmetterlo, entro sessanta giorni dalla data del trasferimento delle attività, alle autorità finanziarie italiane.

Al riguardo giova precisare che, in caso di emersione di attività detenute in Svizzera, al fine di disapplicare il predetto raddoppio dei termini per l'accertamento e per la contestazione delle violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale, a differenza di quanto richiesto nell'ambito della precedente edizione della procedura di collaborazione volontaria, non è necessario produrre il c.d. *waiver*, integrando tale fattispecie la lettera b) del comma 4 del citato articolo 5-*quinquies* e non più la lettera c) del medesimo comma; ciò in quanto, come sarà illustrato di seguito con riferimento ai benefici sanzionatori della procedura, la Confederazione Elvetica è stata inclusa dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto ministeriale 9 agosto 2016 nell'elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni contenuto nel citato decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996.

Tale precisazione vale, ovviamente, anche per l'emersione di attività detenute in altri Paesi che recentemente sono stati inclusi nell'elenco di cui al decreto appena citato.

Inoltre, appare opportuno rilevare che l'elenco dei Paesi cosiddetti *black list* per i quali nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria può non operare il raddoppio dei termini previsto dai citati commi 2-*bis* e 2-*ter* dell'articolo 12 del decreto legge n. 78 del 2009, si è ampliato rispetto a quello

che poteva consentire tale beneficio in relazione alla precedente edizione della procedura.

In tale elenco possono infatti ora ricomprendersi anche Paesi quali Guernsey, Hong Kong, Isole Cayman, Isola di Man, Isole Cook, Jersey, Gibilterra, che hanno sottoscritto un accordo di scambio informativo in vigore alla data del 24 ottobre 2016.

Infine, sempre con riguardo all'ambito temporale della procedura di collaborazione volontaria, si evidenzia che il legislatore, nel disciplinare la riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria, all'articolo 5-*octies* comma 1, lett. b), del *decreto legge* ha previsto altresì la proroga al 30 giugno 2017 dei termini per l'accertamento e per la notifica dell'atto di contestazione che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2015, per le istanze presentate in relazione alla precedente edizione della procedura (istanze presentate per la prima volta ai sensi dell'articolo 5-*quater*, comma 5, del *decreto legge*, ossia entro il 30 novembre 2015).

## ***2. Il nuovo procedimento di collaborazione volontaria***

Il più volte citato articolo 5-*octies*, inserito nel *decreto legge* dal decreto legge n. 193 del 2016, nel disporre la riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria, ha delineato un procedimento nuovo rispetto a quello applicabile alla prima edizione della procedura, i cui tratti di novità consistono nel pagamento spontaneo da parte dell'istante a seguito di autoliquidazione delle somme dovute, con conseguente specifico controllo da parte degli uffici dell'Agenzia delle entrate, nonché nella previsione di presunzioni legate al possesso di contanti o valori al portatore.

### ***2.1. Autoliquidazione delle somme dovute***

Ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera e), gli autori delle violazioni possono provvedere spontaneamente al pagamento di quanto dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni in base ai dati contenuti nell'istanza presentata.



La medesima disposizione precisa poi che il versamento può essere effettuato in unica soluzione entro il 30 settembre 2017, oppure può essere ripartito in tre rate mensili di pari importo; in tal caso il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 settembre 2017.

In ogni caso, per il pagamento spontaneo, il contribuente non può avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni.

Al riguardo si evidenzia che, qualora l'istante decida di non avvalersi della autoliquidazione delle somme dovute, innescherà l'attivazione di un procedimento da parte della competente struttura dell'Agenzia delle entrate, analogo a quello già previsto in relazione alla precedente edizione della procedura di collaborazione volontaria ma con un incremento delle sanzioni da versare.

Ciò detto, deve rilevarsi che, nel caso in cui il contribuente autoliquidi le somme dovute per il perfezionamento della procedura, le regole cui deve attenersi sono analoghe a quelle che avrebbe applicato l'Ufficio per la determinazione del *quantum* dovuto in relazione alla precedente edizione della procedura.

Infatti, il legislatore nel prevedere l'autoliquidazione delle somme dovute, ha fissato delle regole per la determinazione delle sanzioni, finalizzate a porre il contribuente che accede alla nuova edizione della procedura di collaborazione volontaria, a parità di condizioni, nella stessa situazione in cui si sarebbe trovato con la precedente edizione della procedura, contraddistinta dalla determinazione della somme dovute da parte dell'Ufficio.

La *ratio* sottesa a tale disposizione, volta a non creare difformità di trattamento tra precedente e nuova edizione della procedura di collaborazione volontaria, porta quindi a ritenere che il versamento spontaneo debba essere considerato una sorta di anticipazione temporale della determinazione degli importi dovuti in base agli atti che gli uffici dell'Agenzia delle entrate

dovrebbero emettere nell'ambito dell'*iter* procedimentale delineato dalla legge n. 186 del 2014.

Mentre con riferimento alla determinazione degli importi dovuti a titolo di sanzione si rinvia alla specifica trattazione contenuta nei successivi paragrafi, in relazione al calcolo degli interessi si precisa che si rendono applicabili le medesime regole adottate dagli uffici per la determinazione delle somme dovute in relazione alla precedente edizione della procedura, ossia la disciplina che regola il calcolo degli interessi dovuti in caso di accertamento con adesione di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Sulle imposte dovute risulteranno pertanto applicabili gli interessi, calcolati dal giorno successivo a quello della scadenza originariamente prevista per il pagamento dell'imposta ai quali si riferiscono, fino alla data di effettuazione del versamento, applicando i tassi stabiliti dall'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e dall'articolo 6, comma 2, lettera d), del decreto ministeriale del 21 maggio 2009.

Considerata l'evoluzione che nel tempo ha subito la normativa in materia, sulle imposte dovute sono applicabili i seguenti tassi d'interesse:

- 2,75 per cento fino al 30 settembre 2009 (articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 nella versione in vigore dal 1° luglio 2003);
- 4 per cento dal 1° ottobre 2009 fino al 31 dicembre 2009 (articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 nella versione in vigore dal 1° ottobre 2009);
- 3,5 per cento dal 1° gennaio 2010 (articolo 6, comma 2, lettera d), del decreto ministeriale 21 maggio 2009).

Ai fini della determinazione delle imposte dovute si precisa che, anche in sede di autoliquidazione risulta applicabile l'articolo 5-*quinquies*, comma 8, del *decreto legge*, che prevede la possibilità per il contribuente di avvalersi di una specifica forma di determinazione forfetaria dei soli rendimenti delle attività

finanziarie detenute all'estero in violazione delle disposizioni di cui all'articolo 4 del succitato *decreto legge*.

L'opzione in argomento potrà essere esercitata solo nei casi in cui la media delle consistenze delle attività finanziarie, risultanti al termine di ciascun periodo d'imposta oggetto della collaborazione volontaria, non ecceda il valore di 2 milioni di euro.

In tal caso, i rendimenti vengono determinati applicando la misura percentuale del 5 per cento al valore complessivo della consistenza di tali attività alla fine di ciascun anno e l'imposta da versare viene calcolata applicando l'aliquota del 27 per cento.

L'applicazione del regime forfetario in luogo del regime ordinario di determinazione dei rendimenti deve essere specificatamente richiesta dal contribuente, barrando l'apposita casella nella richiesta di adesione alla procedura, ed è vincolante per tutti i periodi d'imposta oggetto di *collaborazione volontaria internazionale*.

Ai fini della determinazione della consistenze delle attività finanziarie e del calcolo della media aritmetica e delle imposte dovute, si rinvia alle indicazioni fornite con la Circolare 10/E del 2015.

A seguito del corretto versamento di quanto dovuto, l'Agenzia delle entrate comunicherà l'avvenuto perfezionamento della procedura via posta elettronica certificata all'indirizzo indicato a tal fine dal contribuente nella richiesta di accesso alla procedura.

Diversamente, in caso di mancato o insufficiente versamento spontaneo delle somme dovute, l'*iter* procedimentale prevede che l'Agenzia delle entrate provveda al recupero degli importi ancora dovuti, attraverso le modalità descritte nel dettaglio nel successivo paragrafo 2.2.

### **2.1.1. Aspetti sanzionatori**

L'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera e), del *decreto legge*, per la determinazione delle sanzioni da parte del contribuente, ha espressamente

previsto che siano adottati alcuni criteri, tipicamente applicati dagli uffici nell'ambito del procedimento di accertamento o in sede di contestazione delle violazioni.

In particolare, la disciplina della riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria prevede:

- la conferma della deroga all'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 per la determinazione dell'ammontare delle sanzioni da versare per le violazioni dell'obbligo di dichiarazione in materia di monitoraggio fiscale e per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto;
- l'applicabilità del concorso di violazioni e della continuazione ai sensi dell'articolo 12, commi 1 e 5, del decreto legislativo n. 472 del 1997, per le violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale;
- la riduzione delle misure sanzionatorie previste dall'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997;
- il concorso di violazioni e la continuazione ai sensi dell'articolo 12, comma 8, del medesimo decreto legislativo n. 472 del 1997, per le violazioni in materia di imposte;
- la riduzione delle misure sanzionatorie previste dall'articolo 5, comma 1-bis, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014.

Per effetto della citata deroga all'articolo 3 del decreto legislativo n. 472 del 1997, prevista dalla normativa che ha disposto la riapertura dei termini per accedere alla procedura di collaborazione volontaria, l'istante dovrà calcolare le sanzioni dovute esclusivamente sulla base delle misure sanzionatorie vigenti fino al 31 dicembre 2015, non risultando applicabili nell'ambito della procedura in questione le nuove misure sanzionatorie introdotte dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158.

Il legislatore, infatti, nel prevedere nel citato articolo *5-octies*, comma 1, lettera e), la deroga all'articolo 3 del decreto legislativo n. 472 del 1997, ha voluto assicurare, sotto il profilo sanzionatorio, la parità di trattamento del soggetto che accede alla riapertura dei termini per la collaborazione volontaria rispetto al contribuente che, in analoghe condizioni, si è avvalso della precedente edizione della stessa.

Al riguardo si rammenta che già in relazione alla precedente edizione il legislatore aveva previsto all'articolo 1, comma 133, della legge di stabilità 2016 che restassero ferme le sanzioni nella misura dovuta in base alle norme relative alla procedura di collaborazione volontaria di cui alla legge 15 dicembre 2014, n. 186, vigenti alla data di presentazione della relativa istanza.

In occasione della riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria, il legislatore ha voluto quindi che anche per la nuova edizione le sanzioni si applicassero nella misura vigente prima della riforma recata dal citato decreto legislativo n. 158 del 2015.

Sempre con riferimento agli aspetti sanzionatori connessi alla riapertura dei termini per l'accesso alla procedura in argomento, risulta applicabile la normativa e la prassi già prevista in occasione della precedente edizione della stessa in relazione ai contribuenti residenti nel Comune di Campione d'Italia, non sussistendo modifiche al riguardo.

In particolare, il comma 6 dell'articolo *5-quater* del *decreto legge*, dà atto che tali soggetti sono già esclusi dall'obbligo di compilazione del modulo RW, in relazione alle disponibilità detenute presso istituti elvetici derivanti da redditi di lavoro, da trattamenti pensionistici nonché da altre attività lavorative svolte direttamente in Svizzera.

In attuazione di tale disposizione è stato emanato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate Prot. n. 44910 del 31 marzo 2015, recante disposizioni riguardanti gli imponibili riferibili alle attività costituite o detenute in Svizzera da soggetti residenti nel Comune di Campione d'Italia.

Come si evince da tale Provvedimento, ai sensi dell'articolo 38, comma 13, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, a decorrere dal periodo d'imposta 2009, l'esonero dagli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale per i contribuenti in questione deve intendersi riferito non soltanto alle disponibilità espressamente indicate nel citato comma 6 dell'articolo 5-*quater*, ma anche agli investimenti e alle attività di natura finanziaria detenuti nel Paese in cui svolgono la propria attività lavorativa (Svizzera).

#### ***2.1.1.1. Determinazione delle sanzioni per violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale***

Si ricorda preliminarmente che le sanzioni correlate alle violazioni dell'obbligo di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto legge, sono previste dall'articolo 5, comma 2, del medesimo decreto nella misura:

- a) in via generale, dal 3 al 15 per cento, dell'ammontare degli importi non dichiarati;
- b) dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati (o nella diversa misura compresa tra il 5 per cento e il 25 per cento, applicabile per le violazioni commesse fino al 4 agosto 2009 per effetto delle modifiche apportate dal decreto legge n. 78 del 2009), con riferimento alla detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 4 maggio 1999 e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001 (c.d. Paesi *black list*).

Inoltre, il medesimo articolo 5, all'ultimo periodo del comma 2, prevede che in caso di presentazione della dichiarazione prevista per il monitoraggio fiscale entro novanta giorni dal termine si applichi la sanzione di euro 258.

Al riguardo si evidenzia che, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, in caso di violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale in relazione ad attività detenute in Paesi cosiddetti *black list* si applica la sanzione nella misura del 3 per cento, tenuto conto di quanto

previsto dall'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera h), del *decreto legge*, ai sensi del quale la misura della sanzione minima, fissata dall'articolo 5-*quinquies*, comma 7, del medesimo decreto per le violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale nei casi di detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 4 maggio 1999 e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, opera altresì se è in vigore prima del 24 ottobre 2016, data di efficacia del decreto legge n. 193 del 2016, un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 26 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE, ovvero, se è entrato in vigore prima di tale data, un accordo conforme al modello di accordo per lo scambio di informazioni elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato Tax Information Exchange Agreement (TIEA).

L'elenco dei Paesi per i quali è possibile beneficiare della misura sanzionatoria del 3 per cento si è pertanto ampliato rispetto a quello della precedente edizione della procedura e comprende ora Guernsey, Hong Kong, Isole Cayman, Isola di Man, Isole Cook, Jersey, Gibilterra, che hanno sottoscritto un accordo di scambio informativo in vigore alla data del 24 ottobre 2016.

Giova ricordare, inoltre, che il legislatore, all'articolo 5-*quinquies*, comma 4, del *decreto legge*, assumendo la condotta collaborativa del contribuente che accede alla collaborazione volontaria alla stregua di una circostanza di carattere eccezionale giustificante un ridimensionamento delle sanzioni, ha in tale sede previsto che le sanzioni per la violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale siano determinate, ai sensi dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997, in misura pari alla metà del minimo edittale in presenza, alternativamente, delle seguenti condizioni:

a) le attività vengono trasferite in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella lista di cui al decreto

del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, e successive modificazioni, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996;

b) le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;

c) l'autore della violazione rilascia all'intermediario finanziario estero, presso cui le attività sono detenute, l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria e allega copia di tale autorizzazione (c.d. *waiver*), controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria.

Ai fini della verifica delle condizioni per fruire della riduzione delle sanzioni in misura pari alla metà del minimo edittale valgono i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 10/E del 13 marzo 2015.

Se, invece, tali condizioni non dovessero sussistere, la sanzione è determinata, sempre ai sensi della citata disposizione, nella misura del minimo edittale, ridotto di un quarto, ossia in misura pari al 75 per cento del minimo edittale.

Al riguardo si evidenzia che, per effetto dell'evoluzione normativa che si è recentemente determinata, in caso di emersione di investimenti e attività detenuti in Svizzera, per i quali il contribuente non intenda procedere al rimpatrio fisico, al fine di conseguire il massimo beneficio sanzionatorio non è più necessario produrre nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria il cosiddetto *waiver*.

Infatti, il citato articolo 5-*quinquies*, comma 4, del *decreto legge*, al fine di individuare i Paesi "collaborativi" per i quali non è richiesto né rimpatrio fisico né *waiver* per il pieno riconoscimento dei benefici della procedura di collaborazione volontaria, indica il decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, contenente l'elenco degli Stati e territori con i quali è attuabile lo scambio di informazioni, nel quale è inclusa anche la Svizzera, per effetto della modifica recata dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 9 agosto 2016.

Considerazioni analoghe valgono altresì per Paesi che, anche se inclusi nella lista degli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato di cui ai decreti del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 e del Ministro dell'economia e delle



finanze 21 novembre 2001, sono da considerare “collaborativi”, essendo inclusi nella lista di cui al citato decreto ministeriale del 4 settembre 1996 alla data del 24 ottobre 2016.

In caso di regolarizzazione di immobili detenuti all'estero in un Paese “non collaborativo” (Stati diversi da quelli membri dell'Unione europea o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella lista di cui al decreto del 4 settembre 1996, e successive modificazioni) la massima riduzione può essere ottenuta tramite rimpatrio giuridico, secondo le modalità illustrate dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 10/E del 2015 o gli schemi contrattuali rappresentati nei precedenti documenti di prassi emanati in materia di “nazionalizzazione” di attività finanziarie e patrimoniali estere; in tal caso, infatti, come precisato nella Circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015, l'istituto del rimpatrio giuridico può surrogare l'obbligo di rilascio del *waiver* previsto alla lettera c) del comma 4 del citato articolo 5-*quinquies*, determinando per l'Amministrazione finanziaria la piena tracciabilità del patrimonio immobiliare detenuto all'estero.

Al riguardo appare opportuno precisare che il mandato di amministrazione conferito alla società fiduciaria potrà essere revocato solo successivamente all'entrata in vigore con lo Stato o territorio estero in cui sono situati i beni immobili, di un accordo che consenta un effettivo scambio di informazioni.

Verificatasi questa condizione ed a seguito della revoca del mandato alla società fiduciaria, il contribuente avrà l'obbligo di indicare in dichiarazione tali beni immobili ai fini del monitoraggio fiscale con le modalità previste dall'art. 4, comma 3, del *decreto legge* ed, in caso di mancato assolvimento, l'Amministrazione finanziaria avvierà gli opportuni controlli.

In base al citato articolo 5-*octies*, comma 1, lettera e), al fine di determinare in autoliquidazione le somme dovute per il perfezionamento della collaborazione volontaria, il contribuente che sia incorso nella violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale potrà avvalersi delle disposizioni

in materia di concorso di violazioni e continuazione previsti dai commi 1 e 5 dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

In particolare, tali disposizioni prevedono che:

- è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione (articolo 12, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997) ;
- quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo (articolo 12, comma 5, del decreto legislativo n. 472 del 1997).

Con l'espresso richiamo ai commi 1 e 5 del citato articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997, contenuto nell'articolo 5-*octies* del *decreto legge*, il legislatore ha pertanto voluto attribuire un rilievo autonomo alle varie condotte normativamente previste integranti la violazione delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale (ad esempio l'omessa indicazione nel modulo RW di attività detenute in Paesi c.d. *black list* e l'omessa indicazione nel medesimo modulo dichiarativo di attività detenute in Paesi c.d. *white list* e *black list* con accordo).

Alle violazioni così intese dovrà farsi riferimento per la determinazione del cumulo giuridico in caso di concorso e continuazione.

Nella ipotesi di violazioni commesse in periodi di imposta diversi, tenuto conto dei chiarimenti forniti dalla circolare del Ministero delle finanze n. 180 del 10 luglio 1998, al fine di pervenire alla determinazione della sanzione base, cui riferire poi l'aumento previsto dal comma 1, si dovrà aumentare dalla metà al triplo la sanzione più grave, ai sensi del comma 5; alla sanzione base così determinata dovrà poi applicarsi l'aumento previsto dal comma 1, da un quarto al doppio.

Al riguardo si precisa, inoltre, che il contribuente che ai fini della procedura di collaborazione volontaria intende provvedere spontaneamente al versamento

delle sanzioni dovute per le violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale dovrà applicare gli aumenti nelle misure minime stabilite dai commi 1 e 5 del citato articolo 12, pari rispettivamente ad un quarto ed alla metà.

Come già anticipato, al fine di non penalizzare il contribuente che accede alla riapertura dei termini per la collaborazione, rispetto a chi ha beneficiato della precedente edizione, il legislatore ha previsto che anche in caso di autoliquidazione delle somme dovute da parte dell'istante sia applicata la riduzione delle misure sanzionatorie previste dall'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Al fine di non vanificare la *ratio* sottesa alla disposizione contenuta nell'articolo 5-*octies* comma 1, lettera e) del *decreto legge*, necessariamente l'applicazione in autoliquidazione della predetta riduzione sanzionatoria deve comportare anche l'applicazione della disposizione contenuta nell'articolo 5-*quinquies*, comma 6, del medesimo decreto, a norma del quale il confronto previsto all'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997, è operato tra il terzo della sanzione indicata nell'atto e il terzo della somma dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi o, se più favorevole, il terzo della somma delle sanzioni più gravi determinate ai sensi del comma 4, primo e secondo periodo, dell'articolo 5-*quinquies* del *decreto legge*, ossia la somma dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi, ridotti della metà o di un quarto a seconda che si rientri o meno in una delle casistiche previste dalle lettere a), b) o c) del comma 4 del medesimo articolo.

Il riferimento fatto nel citato articolo 5-*quinquies*, comma 6, al terzo della "*sanzione indicata nell'atto*", in ipotesi di autoliquidazione, andrà ovviamente riferito alla sanzione determinata dal contribuente applicando le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative espressamente richiamate dalla disciplina prevista per riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria.

Al fine di consentire al contribuente un'agevole accesso all'istituto è stato realizzato uno specifico software di ausilio, disponibile sul sito internet

dell' Agenzia delle entrate, per il calcolo delle sanzioni in autoliquidazione per le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale.

#### **2.1.1.2. Determinazione delle sanzioni per violazioni in materia di imposte**

Preliminarmente si ribadisce che, per quanto già illustrato, i contribuenti che accedono alla riapertura dei termini per la collaborazione volontaria e che, ai sensi dell' articolo 5-*octies*, comma 1, lettera e) del *decreto legge*, si avvalgono della facoltà di provvedere spontaneamente al pagamento di quanto dovuto per il perfezionamento della procedura devono determinare le sanzioni per le violazioni in materia di imposte, sulla base delle misure sanzionatorie vigenti fino al 31 dicembre 2015, non risultando applicabili nell' ambito della procedura in questione le nuove misure sanzionatorie introdotte dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, neanche in applicazione del cosiddetto principio del *favor rei*, contenuto nel citato articolo 3, al comma 3.

Nella procedura di collaborazione volontaria le misure sanzionatorie devono poi essere ridotte in applicazione dell' articolo 5-*quinquies*, comma 4, terzo periodo, del *decreto legge*, il quale dispone che la misura minima delle sanzioni per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive, di imposta sul valore aggiunto e delle ritenute è fissata al minimo edittale, ridotto di un quarto.

Considerato che ai sensi dell' articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nella versione vigente fino al 31 dicembre 2015, per le violazioni di omessa o infedele dichiarazione delle imposte dirette riguardanti i redditi prodotti all' estero, le sanzioni sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi, sarà a tale misura della sanzione che dovrà applicarsi la riduzione di un quarto prevista dal citato articolo 5-*quinquies*, comma 4, terzo periodo.

Si ricorda inoltre che, ai sensi dell' articolo 12, comma 2, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, le violazioni di omessa o infedele dichiarazione sono raddoppiate in relazione ai redditi sottratti a tassazione con cui il contribuente ha

costituito investimenti e attività di natura finanziaria nei cosiddetti paradisi fiscali (Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001), detenuti in violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, nel caso in cui non sia in grado di dimostrare una diversa origine delle somme che servono alla loro costituzione.

Tale raddoppio delle sanzioni, tuttavia, ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 2, del *decreto legge*, non si applica al ricorrere della condizione di cui al comma 1, lettera h), del medesimo articolo, consistente nella detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria nei citati Paesi cosiddetti *black list*, per i quali sia entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 (entrata in vigore del decreto legge n. 193 del 2016) un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 26 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE, ovvero, se è entrato in vigore prima di tale data, un accordo conforme al modello di accordo per lo scambio di informazioni elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato Tax Information Exchange Agreement (TIEA).

L'elenco di tali Stati e territori, in relazione ai quali, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria non si applica il predetto raddoppio delle sanzioni si è ampliato rispetto a quello che consentiva tale beneficio in relazione alla precedente edizione della procedura, dovendosi includere in esso anche i Paesi che hanno sottoscritto un accordo di scambio informativo in vigore alla data del 24 ottobre 2016 (Guernsey, Hong Kong, Isole Cayman, Isola di Man, Isole Cook, Jersey, Gibilterra).

In sede di autoliquidazione da parte del contribuente delle somme dovute per il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria, così come illustrato in relazione alla violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, anche per le violazioni in materia di imposte, il legislatore espressamente ha previsto l'applicabilità di alcuni istituti tipicamente adottati dagli uffici in sede di accertamento.

In particolare, risultano applicabili ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera e), del *decreto legge*:

- la continuazione ai sensi dell'articolo 12, comma 8, del medesimo decreto legislativo n. 472 del 1997, per le violazioni in materia di imposte;
- la riduzione delle misure sanzionatorie previste dall'articolo 5, comma 1-*bis*, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014.

Il richiamo al citato articolo 12, comma 8, consente, anche in sede di autoliquidazione da parte del contribuente delle somme dovute per il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria, di determinare l'ammontare delle sanzioni applicando l'istituto della continuazione secondo le regole previste per l'accertamento con adesione, in relazione al quale il legislatore ha previsto che le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica nel caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

Ciò comporta che per ciascun tributo oggetto della procedura in argomento e per ciascun periodo d'imposta oggetto della stessa debba essere determinata una sanzione unica in relazione a tutte le violazioni ad esso riferite, assorbendo la continuazione esclusivamente le sanzioni inerenti alle violazioni prodromiche in rapporto di progressione con quella più grave.

La disciplina che regola la riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria ha, infine, previsto che, anche in sede di autoliquidazione delle somme dovute da parte dell'autore delle violazioni, sia applicabile la riduzione delle misure sanzionatorie previste dall'articolo 5, comma 1-*bis*, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014.

Al riguardo, si ricorda che tale ultima disposizione disciplina l'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, che è un istituto che consente al contribuente la definizione dell'accertamento, versando le somme dovute, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione.

In tal caso la misura delle sanzioni applicabili, prevista dall'articolo 2, comma 5, del decreto legislativo n. 218 del 1997, in caso di accertamento con adesione è ridotta alla metà.

Poiché per l'accertamento con adesione le sanzioni “*si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge*”, l'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio rende applicabili le sanzioni nella misura di un sesto del minimo previsto dalla legge.

Tale istituto, benché abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2015, dall'articolo 1, comma 637, lettera c), n. 1.2 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità per il 2015), è stato richiamato dalla normativa che ha disposto la riapertura dei termini per l'accesso alla procedura della collaborazione volontaria, al fine di consentire al contribuente che vi accede di beneficiare della predetta riduzione delle sanzioni, sia nel caso in cui opti per l'autoliquidazione delle somme (articolo 5-*octies*, comma 1, lettera e) del *decreto legge*), sia nel caso in cui, come meglio sarà illustrato in seguito, la determinazione dell'importo delle sanzioni sia effettuata dall'Ufficio, per insufficienza del pagamento spontaneo o per mancanza dello stesso (articolo 5-*octies*, comma 1, lettera f).

Anche per il calcolo delle sanzioni in autoliquidazione in materia di violazioni degli obblighi di dichiarazione delle imposte dovute è disponibile, sul sito internet dell'Agenzia delle entrate, lo specifico software già citato al precedente paragrafo 2.1.1.1.

## ***2.2. Attività degli uffici***

La precedente edizione della collaborazione volontaria era impostata su un procedimento che prevedeva sostanzialmente che l'istante fornisse all'Amministrazione finanziaria le informazioni necessarie per la determinazione del *quantum* dovuto per il perfezionamento della procedura.

Sulla base di tali informazioni i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate hanno proceduto a quantificare le somme dovute negli inviti a comparire o, in caso di espletamento del contraddittorio, nell'atto di adesione, nonché negli atti

di contestazione delle sanzioni, in relazione alle violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale.

In occasione della riapertura dei termini per accedere alla procedura di collaborazione volontaria il legislatore ha modificato tale impostazione, dando all'istante la possibilità di provvedere al pagamento spontaneo delle somme a seguito dell'autoliquidazione di imposte, sanzioni e interessi dovuti per il perfezionamento della procedura, effettuata sulla base dei dati contenuti nell'istanza presentata.

Ai sensi dall'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera f) del *decreto legge* se l'autore delle violazioni non provvede spontaneamente al versamento delle somme dovute entro il 30 settembre 2017 o qualora il versamento spontaneo delle stesse risulti insufficiente, l'Agenzia delle entrate, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della stessa, può applicare, fino al 31 dicembre 2018, le disposizioni (abrogate dall'articolo 1, comma 637, lettera c) n. 1.2 della legge 23 dicembre 2014, n. 190) relative alla definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio (articolo 5, commi da 1-*bis* a 1-*quinquies* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014; in tal caso l'autore della violazione può versare le somme dovute in base all'invito entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, ovvero le somme dovute in base all'accertamento con adesione entro venti giorni dalla redazione dell'atto, oltre alle somme dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale entro il termine per la proposizione del ricorso, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.

Anche per tali versamenti, analogamente a quanto previsto in caso di pagamento spontaneo, l'autore delle violazioni non può avvalersi della



compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni.

Il mancato pagamento di una delle rate comporta il venir meno degli effetti della procedura.

Il medesimo, comma 1, lettera f) dell'articolo 5-*octies* ha previsto inoltre che, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, per tutti gli atti che per legge devono essere notificati al contribuente si applicano, in deroga ad ogni altra disposizione di legge, le modalità di notifica tramite posta elettronica certificata previste nell'articolo 1, comma 133, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e che, in tal caso, è esclusa la ripetizione delle spese di notifica prevista dall'articolo 4, secondo comma, della legge 10 maggio 1976, n. 249, e successive modificazioni.

Ciò comporta che, di regola, gli uffici dell'Agenzia delle entrate intervengano successivamente al 30 settembre 2017 per controllare la congruità del pagamento spontaneo o per avviare le attività conseguenti al mancato pagamento spontaneo, tenuto conto che per le attività oggetto di collaborazione volontaria, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura stessa e per tutte le annualità e le violazioni che ne sono oggetto i termini per l'accertamento e per la notificazione dell'atto di contestazione che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2015, sono fissati al 31 dicembre 2018.

### ***2.2.1. Controlli sul pagamento spontaneo***

Effettuato il controllo del versamento spontaneo eseguito dall'istante per il perfezionamento della procedura, l'Ufficio, qualora ne riscontri la congruità, deve procedere a comunicare l'avvenuto perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera e), ultimo periodo del *decreto legge*.

Il controllo sul pagamento spontaneo effettuato dall'istante potrebbe tuttavia evidenziarne la relativa carenza rispetto alle risultanze della richiesta di accesso alla procedura e della documentazione a corredo della stessa; in tal caso il

legislatore ha previsto l'applicazione di una specifica maggiorazione sulle somme da versare del 3 o del 10 per cento, a seconda della consistenza percentuale degli errori e della tipologia di essi.

In particolare, ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera g), numeri 2) e 3) del *decreto legge*, tale maggiorazione è del 10 per cento, se l'insufficienza del versamento supera:

- il 10 per cento delle somme da versare, se tali somme sono afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi;
- il 30 per cento delle somme da versare negli altri casi.

La maggiorazione prevista in caso di pagamento spontaneo insufficiente è invece del 3 per cento, qualora la carenza sia inferiore o uguale:

- al 10 per cento delle somme da versare, se tali somme sono afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi;
- al 30 per cento delle somme da versare negli altri casi.

Pertanto, fermo restando il versamento effettuato, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede al recupero delle somme ancora dovute, calcolate ai sensi del numero 1 dell'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera g), mediante l'illustrato procedimento dal medesimo articolo, che viene attivato con la notifica dell'invito a comparire e dell'atto di contestazione.

Al riguardo occorre precisare che la congruità del versamento spontaneo deve essere valutata da parte dell'Ufficio con riguardo a ciascuna annualità oggetto della procedura, potendo lo stesso risultare carente per alcune di esse e congruo per altre.

In tal caso l'Ufficio provvederà a comunicare all'istante il perfezionamento della procedura in relazione alle annualità per le quali sia stato riscontrato un pagamento spontaneo congruo, mentre, in relazione alle annualità per le quali sia

stata riscontrata la carenza del versamento, provvederà a svolgere le conseguenti attività.

Ciò detto, appare opportuno chiarire che le menzionate maggiorazioni previste dal comma 1, lettera g), numeri 2) e 3) dell'articolo 5-*octies* risulteranno applicabili a seguito di un riscontro della corrispondenza tra quanto versato e quanto risulti dall'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria e dalla documentazione a corredo della stessa.

Invece, le medesime maggiorazioni non potranno trovare applicazione nel caso in cui la carenza del versamento spontaneo sia conseguenza di una riqualificazione giuridica della fattispecie da parte dell'Amministrazione finanziaria rispetto a quella ipotizzata dal contribuente in sede di autoliquidazione (ad esempio, in caso di erronea applicazione di un'imposta sostitutiva in luogo di imposizione ordinaria).

La diversa ipotesi dell'incompletezza degli elementi forniti dal contribuente è stato invece oggetto di chiarimento nella citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 10/E del 2015, che appare opportuno richiamare, in particolare laddove è precisato che un errore nella determinazione dei valori così come una carenza nella produzione documentale, in buona fede, rilevati dall'Ufficio nel corso dell'esame della documentazione e della relazione accompagnatoria, non diano necessariamente luogo ad effetti negativi sul prosieguo della procedura.

Infine si evidenzia che, ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera g) numero 4) del *decreto legge*, se il pagamento spontaneo delle somme dovute è superiore alle somme da versare, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione da parte dell'autore delle violazioni.

Pertanto, a seguito del controllo del pagamento spontaneo, qualora l'Ufficio rilevi tale eccedenza, nel comunicare l'avvenuto perfezionamento della procedura, eventualmente con riferimento solo ad alcune annualità oggetto della stessa, avrà cura di informare l'istante anche della sussistenza di una eccedenza che potrà essere dallo stesso richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione.

### **2.2.2. Mancato pagamento spontaneo**

Ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera g), numero 1), se gli autori delle violazioni non provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute entro il termine del 30 settembre 2017, in deroga all'articolo 5-*quinquies*, comma 4, le sanzioni previste in caso di violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale (articolo 5, comma 2, del *decreto legge*) sono determinate:

- in misura pari al 60 per cento del minimo edittale qualora ricorrano le ipotesi previste dalle lettere a), b) o c) del citato comma 4 dell'articolo 5-*quinquies* del *decreto legge*;
- in misura pari all'85 per cento del minimo edittale negli altri casi.

In caso di mancato pagamento spontaneo, la medesima misura dell'85 per cento del minimo edittale si applica anche alle violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive, di imposta sul valore degli immobili all'estero, di imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero, di imposta sul valore aggiunto e di ritenute.

Il mancato pagamento spontaneo determina l'attivazione dal parte dell'Ufficio del procedimento previsto dall'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera f) del *decreto legge*, che sarà avviato dalla notifica dell'invito al contraddittorio.

Come già anticipato, qualora l'istante effettui il pagamento spontaneo solo di alcune delle annualità oggetto della procedura di collaborazione volontaria, se il medesimo risulterà congruo per l'Ufficio, tale seguito riguarderà solo le annualità per le quali non risulti il versamento.

### **2.3. Presunzioni legate al possesso di contanti o valori al portatore**

La normativa che disciplina la riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria prevede specifiche disposizioni concernenti la regolarizzazione delle violazioni rientranti nell'ambito oggettivo della stessa connesse alla detenzione di contanti o valori al portatore.

Ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 3, del *decreto legge*, infatti, nel caso in cui la collaborazione volontaria riguardi i contanti o i valori al portatore si presume, salva la prova contraria, che essi siano derivati da redditi conseguiti, in quote costanti, a seguito di violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA, nonché di violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta, commesse nell'anno 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti.

La medesima disposizione prevede poi che i citati valori possano emergere mediante la procedura in argomento a condizione che il contribuente si attenga ad un procedimento "rafforzato" che prevede:

- il rilascio unitamente alla presentazione dell'istanza di una dichiarazione in cui si attesta che l'origine di tali valori non deriva da condotte costituenti reati diversi da quelli previsti dall'articolo 5-*quinquies*, comma 1, lettere a) e b);
- l'apertura e l'inventario in presenza di un notaio, che ne accerti il contenuto all'interno di un apposito verbale, di eventuali cassette di sicurezza nelle quali i valori oggetto di collaborazione volontaria sono custoditi, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati;
- il versamento dei contanti e il deposito dei valori al portatore presso intermediari finanziari, a ciò abilitati, in un rapporto vincolato fino alla conclusione della procedura, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati.

Le disciplina recata per l'emersione nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria dei contanti o dei valori al portatore prevede poi delle specifiche disposizioni per i professionisti e gli intermediari che assistono i contribuenti nell'ambito della medesima procedura, in base alle quali restano fermi gli obblighi prescritti per finalità di prevenzione del riciclaggio e di finanziamento del terrorismo di cui al decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 e successive modificazioni e, a tal fine, in occasione degli adempimenti previsti per l'adeguata verifica della clientela, i contribuenti devono dichiarare

modalità e circostanze di acquisizione dei contanti e valori al portatore oggetto della procedura.

La collocazione delle illustrate disposizioni in materia di emersione dei contanti e dei valori al portatore nel comma 3 dell'articolo 5-*octies* del decreto legge, subito dopo la previsione della riapertura dei termini per accedere alla procedura di collaborazione volontaria anche per la cosiddetta *collaborazione nazionale*, non deve indurre a ritenere che le stesse abbiano un ambito di applicazione ristretto alla sola procedura nazionale.

Infatti, l'applicazione di tale normativa solo alla detenzione in Italia di contanti e valori al portatore porterebbe ad una ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai contribuenti che detengono tali valori all'estero.

Appare pertanto evidente che la normativa in commento ha una portata generale ed è finalizzata a disciplinare l'emersione dei contanti e dei valori al portatore, a prescindere dalla territorialità nazionale o estera in cui gli stessi sono detenuti.

Nel caso in cui tali valori siano detenuti all'estero in violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale per l'emersione degli stessi dovrà attivarsi la *collaborazione internazionale*; diversamente, nel caso in cui i valori in argomento siano detenuti in Italia si dovrà accedere alla *collaborazione nazionale* per la loro regolarizzazione.

Preme al riguardo rimarcare che, mentre la detenzione all'estero di contanti o valori al portatore in violazione della normativa in materia di monitoraggio fiscale costituisce sempre una violazione sanabile con la procedura di collaborazione volontaria nella sua declinazione internazionale, analoga detenzione nel territorio italiano potrà essere oggetto della medesima procedura, nella versione nazionale, solo a condizione che i valori derivino da evasione fiscale.

Al riguardo, già prima dell'emanazione della normativa in commento, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 27/E del 16 luglio 2015, aveva chiarito che la procedura di collaborazione nazionale non può essere utilizzata per

ottenere una certificazione circa l'irrilevanza fiscale delle disponibilità detenute fuori dal circuito degli intermediari finanziari.

L'introduzione della normativa relativa alla emersione dei contanti e dei valori al portatore nell'ambito della procedura della collaborazione volontaria, recante la presunzione della rilevanza reddituale di tali valori è in linea con la predetta soluzione di prassi.

Ciò detto, appare opportuno chiarire che tipo di attività possano rientrare tra i “*valori al portatore*” cui si riferisce la normativa in commento.

Al riguardo, si ritiene che il legislatore abbia voluto riferirsi ad una nozione ampia di detti valori, che includa non soltanto i titoli al portatore, ma anche tutte quelle attività che possono trasferirsi senza obbligo di tracciabilità e che tuttavia devono essere indicati in dichiarazione ai fini del monitoraggio fiscale.

In tal senso, possono considerarsi valori al portatore, ad esempio, anche gioielli, opere d'arte, metalli preziosi, valute estere.

In particolare, come già anticipato, per effetto di tale presunzione i contanti e i valori al portatore emergenti nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria si presume derivino, salva la prova contraria, da redditi sottratti a tassazione mediante violazione degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA, in quote costanti, nell'anno 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti nonché, come normativamente previsto e nelle ipotesi che possano verificarsi, di violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta.

Al riguardo, si evidenzia che, qualora i contanti e i valori al portatore emergenti nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria siano detenuti nei cosiddetti paradisi fiscali, la suddetta presunzione di redditività coesiste con quella più generale contenuta nell'articolo 12 del decreto legge n. 78 del 2009, che peraltro prevede specifiche disposizioni sul raddoppio della sanzione per omessa o infedele dichiarazione e sul raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento e la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

Il citato articolo 5-*octies*, comma 3, inoltre, associa alla presunzione di redditività degli introiti da cui sono derivati i contanti e i valori al portatore oggetto della procedura di collaborazione volontaria l'ulteriore presunzione secondo cui tali redditi sono stati conseguiti in quote costanti nel corso del 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti.

Il contribuente può tuttavia vincere tali presunzioni relative, ad esempio, dimostrando che i valori in questione erano già stati tassati o che non sono imponibili.

Analogamente il contribuente potrebbe fornire la prova contraria alle suddette presunzioni, provando che la provvista con cui sono state costituite le attività in argomento deriva da periodi di imposta non più accertabili.

Come anticipato, il legislatore nel dettare la disciplina applicabile nel caso in cui oggetto della procedura di collaborazione volontaria siano contanti e valori al portatore ha previsto uno specifico procedimento che pone a carico del contribuente istante una serie di adempimenti.

In particolare, quest'ultimo deve rilasciare una dichiarazione in cui si attesta che l'origine dei valori oggetto della procedura di collaborazione volontaria non deriva da condotte che costituiscono reato diverso da quelli indicati nell'articolo 5-*quinquies*, comma 1 lettere a) e b) del *decreto legge*, per i quali il perfezionamento della procedura costituisce causa di non punibilità.

Pertanto il contribuente deve dichiarare, compilando l'apposita sezione del modello di accesso alla procedura, che i contanti e i valori al portatore oggetto della procedura non derivano da reati diversi da quelli di cui agli articoli 2 (“*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”), 3 (“*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*”), 4 (“*Dichiarazione infedele*”), 5 (“*Omessa dichiarazione*”), 10-*bis* (“*Omesso versamento di ritenute dovute o certificate*”) e 10-*ter* (“*Omesso versamento di IVA*”) del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nonché dalle condotte previste dagli articoli 648-*bis* (“*Riciclaggio*”) e 648-*ter* (“*Impiego di denaro, beni*



o utilità di provenienza illecita”) del codice penale, commesse in relazione ai citati reati tributari.

Appare evidente che la *ratio* sottesa a tale disposizione è quella di scongiurare che alla procedura accedano soggetti che hanno commesso reati di natura non tributaria.

A tal fine, peraltro, il legislatore ha previsto all’articolo 5-*octies*, comma 1, lettera i) del *decreto legge* un nuovo reato, che sanziona con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, chi fraudolentemente si avvale della procedura di collaborazione volontaria al fine di far emergere attività finanziarie e patrimoniali o denaro contante provenienti da reati diversi da quelli per i quali è prevista l’esclusione dalla punibilità in caso di perfezionamento della procedura.

Nel caso in cui i contanti e i valori al portatore oggetto di collaborazione volontaria siano detenuti in cassette di sicurezza, la normativa in commento prevede delle specifiche disposizioni analoghe ad alcune indicazioni di prassi elaborate dall’Agenzia delle entrate in occasione della precedente edizione della procedura (Circolare n. 31/E del 28 agosto 2015, par. 1.2); in tal caso è previsto, infatti, che in occasione dell’apertura della cassetta di sicurezza sia redatto un inventario alla presenza di un notaio che ne accerti il contenuto in un apposito verbale, entro la data di presentazione della relazione accompagnatoria e della documentazione a corredo della stessa.

Nel caso in cui oggetto della collaborazione volontaria siano contanti e valori al portatore detenuti in cassette di sicurezza localizzate all’estero, si ritiene che l’accertamento del relativo valore possa essere svolto da un soggetto che eserciti la funzione di notaio in base alla normativa del Paese in cui è ubicata la cassetta di sicurezza, non richiedendo espressamente la norma che il notaio debba essere necessariamente abilitato in Italia.

Infine, la disciplina in questione prevede l’obbligo per il contribuente che ha presentato istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria di versare i contanti e depositare i valori al portatore oggetto di emersione presso

intermediari finanziari, a ciò abilitati, in un rapporto vincolato fino alla conclusione della procedura.

Tale disposizione è evidentemente finalizzata ad assicurare la tracciabilità delle operazioni inerenti contanti e valori al portatore oggetto della collaborazione volontaria, per l'intervallo temporale intercorrente tra l'apertura della cassetta di sicurezza e la conclusione della procedura.

Considerata l'impossibilità di depositare valori al portatore, quali ad esempio gioielli o opere d'arte presso intermediari finanziari, in relazione a tali valori, deve ritenersi che l'adempimento possa considerarsi assolto mediante contratto di amministrazione fiduciaria vincolato fino alla conclusione della procedura.

Ciò detto, si ritiene che se oggetto di emersione sono i contanti, anche in valuta estera, detenuti in cassette di sicurezza localizzate in Paesi "collaborativi" (Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996), il predetto adempimento cui è tenuto il contribuente possa essere assolto anche con l'apertura di un rapporto vincolato presso l'intermediario estero; in tal caso, infatti, la possibilità di attuare con il Paese "collaborativo" un effettivo scambio di informazioni, consente di avere la tracciabilità delle operazioni relative ai contanti che si fanno emergere con la procedura di collaborazione volontaria.

Diversamente, se i contanti oggetto di emersione sono detenuti in cassette di sicurezza localizzate in un Paese "non collaborativo", necessariamente la relativa emersione in sede di collaborazione volontaria dovrà avvenire mediante versamento delle somme presso un intermediario residente ovvero localizzato in Paesi "collaborativi".

Tale ultima modalità, si ritiene che debba essere attuata anche qualora oggetto della procedura siano valori al portatore detenuti in cassette di sicurezza localizzate all'estero.

### ***3. Perfezionamento della procedura***

Come già illustrato, con la riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria il legislatore ha delineato un procedimento nuovo rispetto a quello previsto nell'ambito della precedente edizione, che prevede la possibilità per l'istante di provvedere spontaneamente al pagamento, con le modalità e nei termini normativamente previsti, di quanto dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni in base ai dati contenuti nell'istanza presentata.

Nel caso in cui l'istante si avvalga di tale facoltà, ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera e), ultimo periodo, del *decreto legge*, gli effetti della procedura decorrono dal momento del versamento di quanto dovuto in unica soluzione o della terza rata.

La medesima disposizione prevede poi che, in tal caso, l'Agenzia delle entrate comunichi l'avvenuto perfezionamento della collaborazione volontaria all'indirizzo di posta elettronica indicato nella richiesta di accesso alla procedura, con le modalità previste dall'articolo 1, comma 133, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

Al riguardo si evidenzia che la norma non esclude per l'istante la possibilità di effettuare il pagamento spontaneo di quanto dovuto, determinato a seguito di autoliquidazione, limitatamente ad alcune annualità oggetto della procedura, lasciando all'Amministrazione finanziaria la determinazione di quanto dovuto per le altre annualità, da notificare al contribuente mediante l'invito a comparire di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

In tale ipotesi, l'Agenzia delle entrate, verificata, in base alle risultanze dell'istanza, la corrispondenza di quanto versato rispetto a quanto dovuto per la/e relativa/e annualità, comunicherà il perfezionamento della procedura, limitato ai soli periodi d'imposta per i quali è stato correttamente effettuato il pagamento.

Il perfezionamento delle annualità oggetto dell'istanza per le quali non è stato effettuato il pagamento spontaneo o per le quali il versamento delle somme dovute risulti insufficiente, avverrà, invece, a seguito del versamento di quanto

dovuto ad esito delle attività dell'Ufficio, che, come già illustrato, possono portare all'emissione dell'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, dell'atto di adesione e, in relazione alle violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale, dell'atto di contestazione e dell'eventuale successivo provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

Per tale fattispecie si rinvia alle indicazioni già fornite dall'Agenzia delle entrate, in relazione al perfezionamento della procedura, in occasione della precedente edizione della collaborazione volontaria con la citata circolare n. 10/E del 2015.

Si ricorda infine che, come previsto per la precedente edizione della procedura di collaborazione volontaria, qualora il contribuente destinatario dell'atto di contestazione o dell'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, ovvero che abbia sottoscritto l'accertamento con adesione non versi le somme dovute nei termini normativamente previsti, gli Uffici, ai sensi dell'articolo 5-*quinquies*, comma 10, del *decreto legge*, provvederanno a notificare un avviso di accertamento e un nuovo atto di contestazione, con la rideterminazione della sanzione, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di notificazione dell'atto di contestazione o dell'invito, ovvero a quello di redazione dell'atto di adesione, anche nel caso in cui nel frattempo siano venuti a scadenza i termini ordinari di cui all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, all'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'articolo 57 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In tale ipotesi, ovviamente, la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona ed i conseguenti effetti premiali, sia sul piano del trattamento sanzionatorio tributario amministrativo che sul piano penale, non si producono.

#### ***4. Esonero dagli obblighi dichiarativi***

In una ottica di semplificazione, l'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera c), del *decreto legge*, prevede per i soggetti che accedono alla nuova edizione della procedura di collaborazione volontaria l'esonero dagli obblighi dichiarativi in

materia di monitoraggio fiscale previsti dall'articolo 4 del medesimo decreto, limitatamente al 2016 e alla frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria.

Sempre a favore di chi accede alla procedura in argomento e per l'ambito temporale sopra indicato è previsto, inoltre, l'esonero dalla indicazione in dichiarazione per i redditi generati da attività estere, qualora siano:

- soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi ;
- derivanti dall'investimento in azioni o quote di fondi comuni di investimento non conformi alla normativa UE sugli organismi di investimento collettivo (direttiva 2009/65/CE), per i quali è versata l'Irpef con l'aliquota massima oltre alla addizionale regionale e comunale.

Per usufruire di tali esoneri dagli obblighi dichiarativi è necessario:

- illustrare analiticamente nella relazione di accompagnamento all'istanza di collaborazione volontaria le informazioni non indicate nella dichiarazione;
- versare spontaneamente in unica soluzione, entro il 30 settembre 2017, quanto dovuto a titolo di imposte, interessi e, ove applicabili, sanzioni ridotte nei termini previsti dalle norme sul ravvedimento operoso stabilite dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Tale disposizione in materia di esonero dagli obblighi dichiarativi è evidentemente finalizzata ad evitare un'inutile duplicazione di adempimenti in relazione ad attività e redditi già illustrati nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, per i quali il contribuente effettui il pagamento di quanto dovuto a titolo di imposte, interessi, e, se dovute, sanzioni, entro il 30 settembre 2017.

Giova al riguardo evidenziare che non necessariamente l'esonero dagli obblighi dichiarativi previsto dal citato articolo 5-*octies*, comma 1, lettera c), deve essere esercitato congiuntamente per il 2016 e per la frazione di anno 2017, potendo il contribuente avvalersi di tale facoltà solo in relazione alle attività ed ai redditi finanziari del 2016, indicando invece gli stessi nella dichiarazione per

l'anno 2017 e versando per tale annualità le relative imposte nei modi e nei termini ordinari.

### ***5. Effetti ai fini penali***

La normativa che ha disciplinato la riapertura dei termini per l'accesso alla procedura della collaborazione volontaria prevede gli stessi effetti penali già presenti nella precedente edizione della stessa.

Al riguardo, si ricorda che, sensi dell'articolo 5-*quinqües*, comma 1, del *decreto legge*, nei confronti di coloro che aderiscono alla collaborazione volontaria è prevista, limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della procedura, l'esclusione della punibilità per alcuni reati previsti dal citato decreto legislativo n. 74 del 2000, quali *dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (articolo 2), *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* (articolo 3), *dichiarazione infedele* (articolo 4), *omessa dichiarazione* (articolo 5), *omesso versamento di ritenute certificate* (articolo 10-*bis*) e *omesso versamento di IVA* (articolo 10-*ter*).

Ai sensi della medesima disposizione è altresì esclusa la punibilità per i reati di *riciclaggio* (articolo 648-*bis* codice penale) e di *impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita* (articolo 648-*ter* c.p.), ove le relative condotte siano state commesse in relazione ai citati reati tributari espressamente individuati dalla norma.

Ai sensi del comma 3 del citato articolo 5-*quinqües*, sempre se commesse in relazione ai suddetti delitti, limitatamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria, non sono inoltre punibili le condotte previste dal reato di *autoriciclaggio* (articolo 648-*ter*.1 c.p.); ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera d), del *decreto legge*, tuttavia, la punibilità per tale condotta è esclusa qualora il reato sia commesso entro la data del versamento della prima o unica rata di quanto dovuto in base all'istanza a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni.

Alla riapertura dei termini per l'accesso alla collaborazione volontaria si applica altresì l'estensione dei sopra menzionati benefici penali ai concorrenti nei reati, prevista ai sensi dell'articolo 1, comma 5, della legge n. 186 del 2014; tale ultima disposizione prevede, infatti, che l'esclusione della punibilità di cui al citato articolo 5-*quinquies*, comma 1, operi anche nei confronti di tutti coloro che hanno concorso a commettere i delitti ivi indicati.

Con riguardo ai profili penali della collaborazione volontaria si ricorda che l'articolo 5-*septies* del *decreto legge* prevede il reato di “*Esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero*”, a garanzia della veridicità e della completezza del corredo documentale ed informativo prodotto dal contribuente per il perfezionamento della procedura.

Ai sensi del comma 1 di tale disposizione è, infatti, punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero.

Il successivo comma 2 del medesimo articolo, al fine di sollevare il professionista che assiste il contribuente nella procedura dall'obbligo di verificare l'autenticità e la completezza della documentazione fornita dal proprio cliente nell'ambito della collaborazione volontaria, prevede il rilascio da parte di quest'ultimo di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante che gli atti o documenti consegnati per l'espletamento dell'incarico non sono falsi e che i dati e notizie forniti sono rispondenti al vero; tale autocertificazione potrà pertanto essere utilizzata dal professionista per dimostrare la sua buona fede, nel caso in cui venga accertata la falsità dei documenti prodotti o delle dichiarazioni rilasciate dal contribuente nell'ambito della procedura.

Con la riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria il legislatore ha aggiunto a quello appena illustrato un nuovo reato proprio, previsto dall'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera i), del *decreto legge*, ai sensi del quale chiunque fraudolentemente si avvale della procedura in argomento per far emergere attività finanziarie e patrimoniali o denaro contante

provenienti da reati diversi da quelli di cui all'articolo *5-quinquies*, comma 1, lettera a) del medesimo decreto, sopra indicati, è punito con la stessa sanzione prevista per il reato di cui al citato articolo *5-septies* (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni).

Nel caso in cui la condotta del contribuente integrasse tale reato, la citata norma puntualizza che resta ferma l'applicabilità degli articoli *648-bis*, *648-ter*, *648-ter.1* del codice penale e dell'articolo *12-quinquies* del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1992, n. 356, e successive modificazioni.

Risponde quindi per reato di ricorso fraudolento alla procedura di collaborazione volontaria il contribuente che dichiara il falso nella dichiarazione che è tenuto a rilasciare ai sensi del citato articolo *5-octies*, comma 3, lettera a), qualora nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria emergano contanti o valori al portatore.

Tuttavia, l'ambito di applicazione del nuovo reato non è limitato alla sola ipotesi di emersione di tali ultimi valori, considerato che la norma che lo istituisce punisce non solo chi si avvale fraudolentemente della collaborazione volontaria per far emergere "denaro contante", ma anche chi fa un uso fraudolento della procedura per far emergere "attività finanziarie e patrimoniali".

\*\*\*

Per quanto non diversamente chiarito con la presente circolare si fa rinvio al contenuto dei seguenti documenti di prassi:

- Circolare n. 10/E del 13 marzo 2015;
- Circolare n. 27/E del 16 luglio 2015;
- Circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015;
- Circolare n. 31/E del 28 agosto 2015.



Si allega un prospetto riepilogativo delle riduzioni delle sanzioni e dei casi di disapplicazione del raddoppio dei termini per l'accertamento e per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale (Allegato A).

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA  
*Firmato digitalmente*

**ATTIVITA' DETENUTE NEI PAESI CHE HANNO SOTTOSCRITTO UN ACCORDO DI SCAMBIO DI INFORMAZIONI TIEA O AI SENSI DELL'ART. 26 DEL MODELLO OCSE ENTRATO IN VIGORE PRIMA DEL 24 OTTOBRE 2016**

**PROSPETTO DELLE RIDUZIONI DELLE SANZIONI APPLICABILI E DEI CASI DI DISAPPLICAZIONE DEL RADDOPPIO DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO E LA CONTESTAZIONE DELLE VIOLAZIONI DEL MONITORAGGIO FISCALE**

<u>Sanzione monitoraggio fiscale al 3%</u> (artt. 5-quinquies, comma 7 e 5-octies, comma 1, lettera h, decreto legge 167 del 1990)	<u>Riduzione del 50% sanzione monitoraggio fiscale</u> (art. 5-quinquies, comma 4, decreto legge 167 del 1990)	<u>Disapplicazione raddoppio termini per l'accertamento e contestazione violazioni per monitoraggio fiscale</u> (art. 5-octies, comma 2, decreto legge 167 del 1990)	<u>Disapplicazione raddoppio delle sanzioni per infedele dichiarazione per Paesi black list</u> (art. 5-octies, comma 2, decreto legge 167 del 1990)
Per fruire di tale agevolazione occorre la sottoscrizione di un accordo ai sensi dell'art. 26 modello convenzione OCSE o un TIEA entrato in vigore prima del decreto legge 193 del 2016 (24 ottobre 2016)	<p>La sanzione è ulteriormente ridotta alla metà (1,5%) ai sensi dell'art. 5-quinquies, comma 4 se alternativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>il Paese è incluso nel DM <i>white-list</i> (DM 4 settembre 1996)</li> <li>è prodotto il <i>waiver</i>.</li> </ul> <p><b>Per i nuovi Stati o territori (*) che hanno sottoscritto un accordo ex art. 26 modello OCSE o un TIEA in vigore al 24 ottobre 2016, non occorre produrre il <i>waiver</i> per avere la sanzione ridotta all'1,5%, poiché sono inclusi nella <i>white-list</i> contenuta nel DM 4 settembre 1996.</b></p>	<p>Per fruire di tale agevolazione occorre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>sottoscrizione di un accordo ai sensi dell'art. 26 modello convenzione OCSE o un TIEA entrato in vigore prima dell'entrata in vigore del decreto legge 193 del 2016 (24 ottobre 2016)</li> <li>che lo Stato o territorio sia incluso nel DM <i>white-list</i> (DM 4 settembre 1996) o che sia prodotto il <i>waiver</i>.</li> </ul> <p><b>Per i nuovi Stati o territori (*) che hanno sottoscritto un accordo ex art. 26 modello OCSE o un TIEA in vigore al 24 ottobre 2016 non occorre produrre il <i>waiver</i> per ottenere tale agevolazione, poiché sono tutti inclusi nella <i>white-list</i> contenuta nel DM 4 settembre 1996</b></p>	Per fruire di tale agevolazione occorre la sottoscrizione di un accordo ai sensi dell'art. 26 modello convenzione OCSE o un TIEA entrato in vigore prima dell'entrata in vigore del decreto legge 193 del 2016 (24 ottobre 2016)

(\*) Agli Stati già agevolati nell'ambito della VD1, occorre aggiungere ai fini della VD2 :

- **Hong Kong**, che ha stipulato con l'Italia un accordo entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 che consente uno scambio di informazioni ai sensi dell'art. 26 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni OCSE;
- **Isole Cayman, Cook, Guernsey, Gibilterra, Isola di Man e Jersey**, che hanno stipulato con l'Italia un accordo TIEA entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016.